

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PASI VASCO**

Conflicto: 17/2012

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Araba/Álava (promotor)
AEAT

Objeto: Competencia inspectora IVA 2008,2009,
2010 y 2011 y IS 2008,2009 y 2010

RESOLUCIÓN 2/2018

EXPEDIENTE: 17/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de marzo de 2018

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto 17/2012 planteado por la Diputación Foral de Álava (DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que tiene por objeto determinar si ENTIDAD 1, con CIF LNNNNNNNN, realiza operaciones en Álava según los puntos de conexión de los artículos 16.a) 1º y 28.Uno.a) 1º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se prueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que por ello debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido (periodos impositivos 2008, 2009, 2010 y 2011) y en el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2008, 2009 y 2010) según la proporción de volumen de operaciones localizadas en Álava, que se tramita ante esta Junta, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

1.- La DFA planteó conflicto frente a la AEAT mediante escrito de fecha 2 de mayo de 2012, registrado ese mismo día en esta Junta, que fue admitido a trámite el 6 de febrero de 2017, siéndole asignado el núm. 17/2012.

2.- Los antecedentes de hecho del escrito de planteamiento del conflicto son los que seguidamente se resumen.

La DFA remitió el 21 de marzo de 2012 a la AEAT solicitud de comprobación del volumen de operaciones en el Territorio Histórico de Álava de la sociedad ENTIDAD 1, con DOMICILIO 1, MUNICIPIO 1 (Málaga), respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (penados 2008, 2009, 2010 y 2011) y del Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2008, 2009 y 2010), ya que,

teniendo un volumen de operaciones superior a los 7 millones de euros, tributa al 100 % en territorio común. Esta solicitud se funda en el Informe realizado por la Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Álava de 21 de marzo de 2012.

Con fecha 4 de abril de 2012 se recibió informe de la AEAT, fechado el día anterior, en el que se consideraba que el porcentaje de tributación declarado por ENTIDAD 1 del 100 % era correcto, resultando innecesario iniciar una comprobación inspectora sobre dicho contribuyente.

ENTIDAD 1 ejerce la actividad de fabricación de tuberías de PE y PVC destinadas a abastecimiento, riego, saneamiento, drenaje evacuación y canalizaciones eléctricas y de telecomunicaciones. Su capital social pertenece íntegramente a ENTIDAD 2, con CIF-LNNNNNNNN y DOMICILIO 2 de MUNICIPIO 2 (*Territorio Común*). ENTIDAD 1 tributa exclusivamente en la Administración tributaria de su domicilio fiscal.

La DFA ha comprobado que, además de la facturación por la venta de producto elaborado en las propias instalaciones de Málaga, ENTIDAD 1 vende producto elaborado en las instalaciones productivas de ENTIDAD 3, con CIF LNNNNNNNN y domicilio en DOMICILIO 3 de MUNICIPIO 3 (Álava). Este producto es transportado directamente desde Álava hasta el lugar de la obra o los almacenes del cliente final al que factura ENTIDAD 1 sin que el mismo pase, en ningún caso, por las instalaciones de Málaga.

La actividad de ENTIDAD 3 también consiste en la fabricación de tuberías de PE y PVC destinadas a abastecimiento, riego, saneamiento, drenaje evacuación y canalizaciones eléctricas y de telecomunicaciones y también el 100 % de su capital pertenece a ENTIDAD 2.

ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 pertenecen al mismo grupo empresarial, se dedican a la misma actividad y comparten tanto administrador único (NOMBRE/APELLIDOS 1) y apoderados (NOMBRE/APELLIDOS 2, NOMBRE/APELLIDOS 3, NOMBRE/APELLIDOS 4 y NOMBRE/APELLIDOS 5).

Los sistemas informáticos de ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 están interconectados compartiendo el mismo sistema informático ERP de control de producción y ventas. Ambas sociedades tienen la misma página web, presentándose como "GRUPO".

La política comercial del grupo GRUPO es atender a los clientes según un criterio de minimización del gasto de transporte del producto, puesto que éste supone el tercer coste más importe en su estructura de costes. Por esa razón, como regla general, el mercado se reparte territorialmente entre ENTIDAD 3 por un lado y ENTIDAD 1 por otro, mediante una línea que divide la Península Ibérica desde raga, pasando por Madrid y final en Lérida. Al norte de esa línea, comprendiendo el norte de Portugal, Galicia, Castellón-León, Cantabria, Asturias, País Vasco, Navarra, Aragón y Francia, los productos suministrados son fabricados en las instalaciones de ENTIDAD 3 en MUNICIPIO 3 (*Territorio*

Foral) y al sur de esa línea, comprendiendo sur Portugal, Extremadura, Andalucía, Castilla-La Mancha, Murcia, Comunidad Valenciana, Cataluña y Marruecos, los productos enviados a los clientes son fabricados en las instalaciones de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 1 (*Territorio Común*).

Las funciones comerciales (contacto con los clientes, negociación de ofertas y cierre de operaciones) de ENTIDAD 3 son desarrollados por el Director Comercial (NOMBRE/APELLIDOS 6) y durante el periodo del que se solicita comprobación del volumen de operaciones, por seis empleados que mantienen o han mantenido una relación laboral por cuenta ajena con ENTIDAD 3.

Por su parte, ENTIDAD 1 dispone de un comercial de plantilla (NOMBRE/APELLIDOS 7) que realiza las funciones comerciales antes detalladas en el ámbito territorial de Andalucía Oriental y que depende funcionalmente del Director de ENTIDAD 3 (NOMBRE/APELLIDOS 6).

Los comerciales empleados por ENTIDAD 3 reciben una retribución salarial variable por comisiones de venta de esta empresa que incluyen las ventas en las que hayan intervenido, tanto si la facturación al cliente la realiza ENTIDAD 3 como si la lleva a cabo ENTIDAD 1.

ENTIDAD 3 y ENTIDAD 1 comparten dos comisionistas ajenos que atienden las zonas de Andalucía Occidental y Levante y un comisionista en Francia.

NOMBRE/APELLIDOS 8 en su calidad de apoderado de ambas sociedades firma los contratos de suministro continuado con determinados clientes tanto con ENTIDAD 3 como con ENTIDAD 1.

NOMBRE/APELLIDOS 8 tiene su puesto de trabajo en la sede de ENTIDAD 3, en Álava, de la que es Director General y de la que cobra retribuciones salariales por ese cargo.

La AEAT había rechazado la comprobación solicitada por la DFA basándose en que "la ENTIDAD 1 carece de medios de comercialización en territorio vasco, por lo tanto, el punto de conexión de las ventas a sus clientes localizados en la zona centro y norte del país, no puede situarse en territorio foral. De hecho, analizando la información del modelo 190 declarado por la entidad se aprecia que no existe ningún trabajador de la entidad con domicilio fiscal en País Vasco. Tampoco la entidad dispone de locales o centros de trabajo en territorio vasco según la información proporcionada por la Tesorería General de la Seguridad Social".

La DFA refuta esa argumentación respondiendo que los medios que precisa ENTIDAD 1 para realizar operaciones en territorio alavés son los suministrados por la sociedad alavesa ENTIDAD 3, sirviéndose de los comerciales, del Director Comercial y del Director General de esta última.

3.- Resumidamente los fundamentos de derecho del escrito de planteamiento del conflicto planteado por la DFA son los que se describen acto seguido.

Basándose en lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, concretamente en los artículos 14. Dos, 15. Dos, 16, 27. Uno y Dos y 28. Uno, la DFA sostiene:

ENTIDAD 3 y ENTIDAD 1 constituyen una unidad económica dedicada a la fabricación de tuberías de PE y PVC constituida por dos sociedades con personalidad jurídica diferenciada pero vinculadas. No puede decirse que ENTIDAD 1 no tenga medios materiales y humanos en ÁLAVA dado que forman parte del mismo grupo, y comparten apoderados, comerciales y sistema informático.

A la hora de distribuir territorialmente las operaciones desarrolladas por cada una de las sociedades de cara al reparto de la tributación entre las diferentes Administraciones tributarias, el Concierto Económico no utiliza como criterio de reparto la disponibilidad de medios de comercialización, sino que hay que atenerse a los puntos de conexión establecidos en el Concierto, que en este caso serían:

- Por un lado, al consistir la actividad de ENTIDAD 1 en la fabricación de tuberías de PE y PVC destinadas a abastecimiento, riego, saneamiento, drenaje, evacuación y canalizaciones eléctricas y de telecomunicaciones, es de aplicación el punto de conexión relativo a bienes transformados por la parte del volumen de operaciones que corresponde a la venta de producto elaborado en sus instalaciones de MUNICIPIO 1 (Málaga), lugar donde se realiza el último proceso de transformación, por lo que, por esta parte del volumen de operaciones, se entienden realizadas en Territorio Común (letra a) del ordinal 1º del apartado A del artículo 16 y letra a) del ordinal 1º de la letra A del apartado Uno del artículo 28 de la Ley del Concierto Económico.

- Por otro lado, por la parte del volumen de operaciones que corresponde a la venta de producto no elaborado en sus instalaciones de MUNICIPIO 1 (Málaga), resulta de aplicación el punto de conexión del lugar de inicio de la expedición o transporte, siendo éste el de las instalaciones productivas de ENTIDAD 3 en MUNICIPIO 3 (Álava) por lo que estas operaciones se localizan en Álava (ordinal 1º del apartado A del artículo 16 y ordinal 1º de la letra A del apartado Uno del artículo 28 de la Ley del Concierto Económico).

Según la DFA, para determinar cuál de los puntos de conexión anteriores resulta de aplicación es necesario identificar la planta productiva de fabricación de los productos entregados por ENTIDAD 1 y que constituye el lugar de inicio de transporte. Esta identificación, asegura la DFA, se puede realizar a través del examen de los albaranes que acompañan al transporte de la mercancía y de las facturas cumplimentadas por ENTIDAD 1, que documentan las entregas

de bienes que constituyen su actividad, tal como se expone en el Informe del Servicio de Inspección de la propia DFA fechado el 21 de marzo de 2012.

Por todo ello concluye la DFA que ENTIDAD 3 y ENTIDAD 1 constituyen una unidad económica dedicada a la fabricación de tuberías de PE Y PVC destinadas a abastecimiento, riego, saneamiento, drenaje, evacuación y canalizaciones eléctricas y de telecomunicaciones, constituidas por dos sociedades con personalidad jurídica diferencia pero vinculadas en tanto en cuanto se hallan participadas íntegramente por la misma sociedad y, además, ambas sociedades comparten Administrador único, Director General y apoderados. Adicionalmente, ENTIDAD 3 suministran a ENTIDAD 1 los medios comerciales necesarios para su actividad.

El resultado de esta operativa entre las dos sociedades vinculadas supone que ENTIDAD 1 no solo venda a sus clientes producto elaborado en sus propias instalaciones de Málaga, sino que también factura a sus clientes producto elaborado en las instalaciones productivas de la sociedad ENTIDAD 3 en MUNICIPIO 3 (Álava), producto transportado directamente desde Álava hasta el lugar de la obra o los almacenes del cliente final al que factura ENTIDAD 1 sin que tal producto pasen, en ningún caso, por las instalaciones de Málaga.

Consecuentemente, asevera la DFA, en virtud a lo dispuesto en el ordinal 1º del apartado A del artículo 16 y ordinal 1º de la letra A del apartado Uno del artículo 28 de la Ley 12/2002, del Concierto Económico, resulta de aplicación el punto de - conexión del lugar de inicio de la expedición o transporte, siendo éste el de las instalaciones productivas de ENTIDAD 3 en Álava

Añade la DFA que las salidas de mercancías desde las instalaciones de MUNICIPIO 3 con destino a clientes facturados por ENTIDAD 1 están documentadas en las facturas emitidas mensualmente por ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1 y de cuya agregación se obtiene el importe del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en Álava, tal como se documenta en el anexo al citado Informe de la Inspección de Hacienda foral de 21 de marzo de 2012. Afirma la DFA que, según se desprende de lo que acabamos de indicar, el porcentaje de volumen de operaciones es en los años 2008, 2009, 2010 y 2011, respectivamente, el siguiente; 13,67 %, 23,78%, 14,27% y 18,24%.

4.- El conflicto fue admitido a trámite el 6 de febrero de 2017 por esta Junta Arbitral, acuerdo que fue notificado tanto a la AEAT como a ENTIDAD 1. Esta última no ha presentado alegaciones; en cambio, la AEAT presentó alegaciones a través de un escrito fechado el 10 de marzo de 2017, depositado en Correos el día 13 siguiente y registrado en esta Junta Arbitral el posterior día 15.

5.- Ahora procede resumir las alegaciones de la AEAT, comenzando por los antecedentes de hecho.

En ese sentido, tras resumir brevemente la posición de la DFA, la AEAT afirma que consultada su base de datos se comprueba que a la vista del modelo 190 declarado por la entidad, no existe ningún trabajador de la misma con domicilio en el País Vasco. En la misma base datos aparece que NOMBRE/APELLIDOS 9 es administrador en 2008, 2009 y 2010 de diversas sociedades, domiciliadas en diversas ciudades, entre las cuales no se encuentra ENTIDAD 3. Esto último si sucede en 2011. El NOMBRE/APELLIDOS 9 declara su domicilio fiscal en MUNICIPIO 2. Por su parte NOMBRE/APELLIDOS 8 (sic) (en realidad NOMBR/APELLIDOS 8), con domicilio en MUNICIPIO 2, quien, según afirma la DFA es Director General de ENTIDAD 1, es administrador de diversas sociedades durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011, domiciliadas en Galicia, figurando en este último año como Administrador de ENTIDAD 3.

ENTIDAD 1, según información facilitada por la Tesorería de la Seguridad Social, no dispone de locales o centros de trabajo en territorio foral.

Dicho todo eso, la AEAT trae a colación lo dispuesto en los artículos 27, 28, 15 y 16 de la Ley del Concierto, para después invocar los fundamentos octavo y noveno de la STS de 13 de abril de 2011, rec. 540/2009, recaída en el conflicto 3/2008 (ROVER), lo que le lleva a sostener que, de acuerdo con dicha sentencia, en el lugar donde se entienda realizada la entrega de bienes muebles, tanto si se transportan con carácter previo a la entrega como si no son objeto de transporte, deben existir suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido.

Las siguientes alegaciones están dirigidas a cuestionar las aseveraciones de la DFA relativas a que durante 2008 a 2010 compartieron administrador ENTIDAD 1 Y ENTIDAD 3, señalando que solo lo compartieron en 2011. Igualmente rechaza que esté acreditado que ambas sociedades compartieron Director General y comerciales.

Después señala que "el lugar donde se debe entender generado el valor añadido derivado de las ventas a clientes de mercancía salida de la fábrica situada en MUNICIPIO 3 no puede situarse en territorio foral, sino donde efectivamente se produjo la gestión de tales ventas, es decir en MUNICIPIO 1 (Málaga)", lo cual conduce a la AEAT a solicitar de esta Junta Arbitral que declare que la proporción de volumen de operaciones realizado por la sociedad ENTIDAD 1 en territorio común en los periodos objeto de conflicto es del 100 % tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades.

6.- El día 21 de junio la DFA presentó alegaciones haciendo un repaso de las actuaciones desarrolladas por la inspección, fijando su atención, entre otros extremos, tanto en el Informe de su Inspección de Tributos de 21 de marzo de 2012, como en la Diligencia de Constancia de hechos fechada el 20 de abril de 2012 al objeto de documentar las actuaciones de obtención de información sobre los motivos de la facturación mensual por entregas de ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1.

El resumen de las alegaciones es el siguiente:

Los delegados comerciales de plantilla de ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1 reciben una retribución variable por comisiones de venta de la empresa para la cual están contratados que incluyen las ventas en las que han intervenido, tanto si la facturación al cliente final la hace ENTIDAD 3 como la realiza ENTIDAD 1

Igualmente, los comisionistas ajenos remiten las facturas de sus comisiones tanto a ENTIDAD 3 como a ENTIDAD 1, en función de cuál de estas empresas haya facturado al cliente final las ventas en las que ha intermediado.

Cada sociedad tiene asegurados los riesgos de créditos a los clientes con diferentes compañías de crédito y caución: en el caso de ENTIDAD 3 tiene contratados a ENTIDAD 4 para las ventas nacionales y ENTIDAD 5 para las ventas exteriores; por su parte, ENTIDAD 1, tiene contratada a la compañía ENTIDAD 6 tanto para las ventas nacionales como para las ventas exteriores. En cuanto a la operativa de comercialización, una vez recibido el pedido del cliente se produce en la fábrica que minimiza los costes de transporte y con carácter general se confecciona el albarán de entrega y se factura desde la sociedad titular de la explotación fabril. Sin embargo, cuando el cliente ha excedido su límite de crédito con la sociedad que le corresponde por cercanía geográfica, la expedición del albarán y de la factura es efectuada por la otra sociedad, de forma que el riesgo del crédito queda cubierto por la compañía aseguradora de la otra sociedad.

Es decir, si ENTIDAD 1 no puede conceder más crédito a un cliente porque éste ha rebasado el límite concedido por su aseguradora, el riesgo del crédito de este cliente es traspasado a ENTIDAD 3 de forma que el producto es fabricado en MUNICIPIO 1 y transportado desde esta fábrica, pero tanto el albarán como la factura al cliente final son emitidas a nombre de ENTIDAD 3.

Y viceversa, cuando ENTIDAD 3 no puede conceder más crédito a un cliente porque éste ha rebasado el límite concedido por su aseguradora, el riesgo del crédito de este cliente es traspasado a ENTIDAD 1 de forma que el producto es fabricado en MUNICIPIO 3 y transportado desde esta fábrica, pero tanto el albarán como la factura al cliente final son emitidos a nombre de ENTIDAD 1.

Por este motivo, si la factura se realiza por la otra sociedad, diferente a la que ha hecho la fabricación, la comisión de los comisionistas es facturada a la sociedad que ha realizado la facturación, no la fabricación.

La DFA reproduce, a continuación, los preceptos del Concierto Económico que considera aplicables (15, 16, 14. Dos, 27 y 28), para enmarcar jurídicamente la solución que a la que, según ella, ha de llegarse.

La DFA señala a continuación que no existe discrepancia respecto de las ventas de los productos fabricados por ENTIDAD 1 en sus instalaciones en MUNICIPIO 1 respecto de las cuales el punto de conexión aplicable es el lugar en el que se produce el último proceso de transformación, MUNICIPIO 1; por consiguiente, en territorio común. El desacuerdo se ciñe a determinadas ventas de mercancías a sus clientes por parte de ENTIDAD 1, que previamente han sido adquiridas a ENTIDAD 3, fabricante de las mismas, mercancías transportadas desde las instalaciones de esta última en MUNICIPIO 3 hasta el lugar de la obra o los almacenes del cliente final al que factura ENTIDAD 1, sin que dichos productos pasen, en ningún caso, por sus instalaciones en Málaga.

La DFA considera que, de conformidad con lo establecido en los artículos 16.a) 1º y 28. Uno. A) 1º del Concierto y al tratarse en este segundo supuesto, de entregas de bienes muebles corporales que son objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, resulta de aplicación el punto de conexión del lugar de inicio de la expedición o transporte, lugar que encuentra en Álava.

La DFA rebate la posición de la AEAT, que se apoya en la STS de 13 de abril de 2011 (ROVER), basándose en sentencias posteriores del mismo Tribunal, concretamente, las de 9 de febrero de 2016, rec. 13/2015 (DISA PENINSULAR) y la de 13 de diciembre de 2016, rec. 37/2016 (AS 24 ESPAÑOLA), con el siguiente razonamiento: en la Sentencia ROVER "se pone de relieve por el juzgador la, en su criterio, irrelevante relación de la actividad económica desarrollada por la empresa, el obligado tributario, con el Territorio Histórico, subrayando, de modo ciertamente expresivo, que por la sola circunstancia del tránsito de la mercancía por el País Vasco durante breves días se pretendiese su atribución a éste, *sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en el País Vasco*. Pero en el supuesto que ahora se dirime, la atribución territorial a efectos de exacción impositiva de la comercialización de determinadas mercancías por parte de ENTIDAD 1, precisamente dichas mercancías han sido fabricadas en el Territorio Histórico de Álava por la empresa ENTIDAD 3, empresa junto a la que se constituye un único grupo empresarial".

La DFA continua rebatiendo el punto de vista de la AEAT en orden a negar la disponibilidad, por parte de ENTIDAD 1, de medios materiales y humanos en el Territorio Histórico de Álava, señalando que tal disponibilidad de medios de comercialización no constituye ningún punto de conexión en el vigente Concierto Económico, añadiendo seguidamente que incluso si dicha disponibilidad se considera una premisa necesaria para establecer el punto de conexión en el Territorio Histórico no podría rechazarse su concurrencia en esta ocasión, según se desprende de la documentación obrante en el expediente.

En ese sentido, hace referencia nuevamente a la diligencia de 20 de abril de 2012 suscrita por un Inspector-actuario correspondiente a la Hacienda foral alavesa y por el representante acreditado de ENTIDAD 3, representante que es apoderado tanto de esta sociedad como de ENTIDAD 1 en virtud de sendas

escrituras públicas de apoderamiento de fecha 15 de junio de 2006. Es pertinente, por tanto, continuar sosteniendo lo que ya se decía en el escrito de presentación del conflicto, que no es otra cosa que ambas sociedades, que se hallan participadas al 100 % por la sociedad ENTIDAD 2, comparten apoderados, al tiempo que recuerda que también comparten administrador único y Director General.

Además, asegura que según se desprende de la información obtenida en el Registro Mercantil, NOMBRE/APELLIDOS 9 figura inscrito como Administrador único de ENTIDAD 3 desde el 3 de diciembre de 2008, fecha en la que tiene lugar el cambio del órgano de administración de la sociedad, que pasa de Consejo de Administración a Administrador Único. Antes de esa fecha, el NOMBRE/APELLIDOS 9 era el Presidente del Consejo de Administración de esa sociedad. El NOMBRE/APELLIDOS 9 era, además, Consejero Delegado de ENTIDAD 1, según consta en la inscripción del registro mercantil de fecha 24 de septiembre de 2003, y también Administrador Único de esta última sociedad desde 2008, cuando se produce la transformación del órgano de gobierno societario, figurando hasta entonces y desde 2003 como Presidente del Consejo de Administración.

Con la misma intención, la DFA adjunta documentación interanual obtenida de la base de datos de la propia Hacienda foral en la que se reflejan las imputaciones realizadas por ENTIDAD 3 en los correspondientes modelos 190 a favor del apoderado de ambas sociedades (ENTIDAD 3 y ENTIDAD 1), el NOMBRE/APELLIDOS 5 y del Director General del Grupo, el NOMBRE/APELLIDOS 8. Asimismo, adjunta copia de varios contratos mercantiles de suministro de producto celebrados entre ENTIDAD 1 y varios contratos en los que el NOMBRE/APELLIDOS 8 interviene en nombre y representación y en su condición de apoderado de ENTIDAD 1. Igualmente adjunta copias de varios contratos de suministro en los que el NOMBRE/APELLIDOS 8 interviene en nombre y representación de ENTIDAD 3. Algunos de esos contratos se refieren al mismo cliente (vgr. Telefónica) Ello, según la DFA, pone de manifiesto que el NOMBRE/APELLIDOS 8 contrata indistintamente en nombre de las dos sociedades.

Por lo demás, la DFA, frente a la alegación de que ENTIDAD 1 no dispone de locales o centros de trabajo en territorio foral, reacciona manifestando que la AEAT olvida que es precisamente en las instalaciones industriales de la otra empresa del Grupo —ENTIDAD 3- en MUNICIPIO 3 (Álava) el lugar en el que se fabrican y desde donde parten para su puesta a disposición del cliente los productos comercializados por la primera y cuyo punto de conexión aplicable es objeto de controversia. Es en la utilización de medios materiales y humanos de utilización conjunta por las dos sociedades, entre otros aspectos, en lo que la DFA fundamenta la inexistencia de encaje del presente conflicto en la "sentencia ROVER". También se remite a lo expresado en la diligencia de la inspección foral de 20 de abril de 2012 ya citada, y la documentación a él unida, en relación con la estructura comercial del grupo (vgr. comerciales) y, asimismo, en relación con un comisionista ajeno que trabajaba tanto para

ENTIDAD 1 como para ENTIDAD 3. Igualmente, insiste en la interconexión de los sistemas informáticos de ambas empresas.

De todo ello, la DFA concluye que se produce una utilización conjunta de medios materiales y humanos, singularmente en los aspectos relativos a la comercialización e la producción, por parte de las dos sociedades del grupo empresarial, que impide que pueda cuestionarse la falta de vinculación de ENTIDAD 1 con el Territorio Histórico de Álava en relación con la gestión de sus ventas de producto previamente fabricado en las instalaciones del grupo empresarial situadas en MUNICIPIO 3.

7.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Como ya se ha dicho, la posición de la AEAT se apoya en la "sentencia Rover", es decir, en la STS de 13 de abril de 2011, rec. casación 540/2009, por el contrario, la posición de la AEAT se apoya en la STS de 9 de febrero de 2016, rec. casación 13/2015 y en la STS de 13 de diciembre de 2016, rec. casación 37/2016. Hemos de señalar que la línea interpretativa auspiciada por estas dos últimas sentencias se ha visto prolongada por la STS de 31 de enero de 2017, rec. casación 35/2016.

2.- Igualmente debemos recordar que ENTIDAD 1 vende tanto productos fabricados por ella misma en sus instalaciones de MUNICIPIO 1 (Málaga) como productos fabricados por ENTIDAD 3. No existe controversia respecto de las ventas de productos fabricados por ella misma considerándose que el punto de conexión es el lugar en el que se produce el último proceso de transformación, que tiene lugar en MUNICIPIO 1 (Málaga).

La discrepancia entre la DFA y la AEAT se circunscribe a las ventas de mercancías a sus clientes por parte de ENTIDAD 1 de productos fabricados por ENTIDAD 3 y transportados desde las instalaciones de esta última en MUNICIPIO 3 hasta el lugar de la obra o los almacenes del cliente final al que factura ENTIDAD 1, sin que dichos productos pasen, en ningún caso, por sus instalaciones en Málaga.

En relación a las entregas de estos productos, previamente adquiridos por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 3, existen dos hechos imponderables: uno, la entrega de mercancías fabricadas por ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1 que se tendrá en cuenta exclusivamente a efectos de la tributación y del volumen de operaciones de ENTIDAD 3, quedando, por tanto al margen del presente conflicto; y dos, la entrega de esas mercancías por parte de ENTIDAD 1 a sus clientes. Este segundo hecho imponderable es que interesa en el presente conflicto.

La AEAT considera que ENTIDAD 1 carece de medios materiales y humanos en Álava para llevar a cabo las tareas de venta de sus mercancías, y,

consecuentemente, el lugar donde se debe entender generado el valor añadido derivado de las ventas a clientes de mercancía salida de la fábrica situada en MUNICIPIO 3 (Álava) no puede situarse en territorio foral, sino donde efectivamente se produjo la gestión de tales ventas, esto es, en MUNICIPIO 1 (Málaga). Lo cierto es que, como ha declarado reiteradamente el propio Tribunal Supremo, en su "sentencia ROVER" no se dispone que las entregas de vehículos a las que se refiere deban entenderse realizadas en el lugar en el que se ubica la dirección o administración de los negocios del transmitente, sino que se considera que, en el caso concreto examinado en dicha Sentencia, la puesta a disposición de los adquirentes de los mencionados vehículos se realizaba en el lugar en el que se emitían las correspondientes facturas, por ser tales facturas el instrumento de transmisión del poder de disposición sobre los vehículos en cuestión. Esas premisas no concurren ni en las SSTS de 9 de febrero de 2016, rec. casación 13/2015, de 13 de diciembre de 2016, rec. casación 37/2016, de 31 de enero de 2017, rec. casación 35/2016, ni en el caso que ahora nos ocupa -ni en otros ya resueltos por esta Junta Arbitral (últimamente, R14/2017, Expediente 6/2013, de 15 de noviembre de 2017; R13/2017, Expediente 19/2012, de 15 de noviembre; R11/2017, Expediente 18/2012 y 27/2014, acumulados, de 21 de junio de 2017)- pues, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso ROVER, el lugar el que están depositadas las mercancías (MUNICIPIO 3) es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte y en otras variables del proceso de comercialización diseñado por el GRUPO para sus dos participadas (ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3) tal como ha quedado descrito en el expediente, no siendo relevante en el presente conflicto que ENTIDAD 1 no disponga de locales o centros de trabajo propios en territorio foral. No se discute, por la AEAT, que de Lantarón han salido mercancías con destino a clientes de ENTIDAD 1 (al margen, por supuesto, de las mercancías que han salido con destino a clientes de ENTIDAD 3), y siendo así estamos en situación de pronunciarnos ya sobre los puntos de conexión aplicables.

3.- Como se ha dicho al inicio, el conflicto se suscita tanto con respecto al Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2008, 2009 y 2010), como en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (periodos 2008, 2009, 2010 y 2011).

Pues bien, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 14. Dos del Concierto Económico establece que:

"se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido"

Por su parte, el artículo 15. Dos, en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, dispone que:

"Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

Por fin, en relación con el lugar de realización de las operaciones, el artículo 16 establece:

"Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte

Pues bien, siendo indiscutido que los productos entregados se hallaban al tiempo de iniciarse la expedición o transporte en MUNICIPIO 3 habrá que considerar que las entregas controvertida realizadas por ENTIDAD 1 se entienden realizadas en territorio foral (Álava).

En relación con la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido habremos de tener en cuenta lo dispuesto en los apartados Uno y Dos del artículo 27, que disponen:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio

común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Por fin, respecto al lugar de realización de las operaciones el artículo 28 establece:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

En definitiva, el punto de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido es idéntico al que ya hemos visto resulta aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, y, por tanto, habremos de llegar a la misma conclusión, esto es, que las entregas controvertidas realizadas por ENTIDAD 1 se entienden realizadas en territorio foral (Álava).

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. - Declarar que ENTIDAD 1, con CIF LNNNNNNNN, realiza operaciones en Álava según los puntos de conexión de los artículos 16.a) 1º y 28. Uno. A) 1º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se prueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que por ello debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido (periodos impositivos 2008, 2009, 2010 y 2011) y en el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2008, 2009 y 2010), según la proporción de volumen de operaciones localizadas en Álava.